

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/75/2020
Identifikačné číslo spisu: 5018200199
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200199.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu: THERMASTAV, s.r.o., so sídlom Aleja Slobody 1893/56, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 44 518 561, zast.: Advokátska kancelária JUDr. Ladislav Janči, s.r.o., so sídlom Dončova 1451/21, 034 01 Ružomberok, IČO: 36 862 304, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o všeobecnej správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 100666666/2018 zo dňa 5. apríla 2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/72/2018-173 zo dňa 19. novembra 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/72/2018-213 zo dňa 3. marca 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/72/2018-173 zo dňa 19. novembra 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/72/2018-213 zo dňa 3. marca 2020 zrušuje a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal o žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január až december 2013. Dňa 2. januára 2017 bol spísaný Protokol o daňovej kontrole č. 100002201/2017, ktorý bol žalobcovi doručený 5. januára 2017 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 102278181/2017 zo dňa 31. októbra 2017 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“), ktorým vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov (Daňový poriadok) (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) rozdiel dane 11.576 € na DPH za zdaňovacie obdobie október 2013.

2. Správca dane rozhodnutie oprel o skutočnosť, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane okrem iného aj z faktúr vystavených obchodnou spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., so sídlom Textilná 2385/7, 040 12 Košice - Nad Jazerom, IČO: 46 266 178 (ďalej aj „BOLF STOCK“). Podľa správcu dane však žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že vykonané stavebné práce uvedené na sporných faktúrach spoločnosť BOLF STOCK skutočne dodala.

3. Závery správcu dane vychádzali najmä z nasledovných skutkových okolností:

- konateľka spoločnosti BOLF STOCK Z. Y. nemala o obchodnej činnosti spoločnosti žiadnu vedomosť; všetky obchodné aktivity vykonával jej syn ako splnomocnený zástupca,
- pán Z. Y. (ďalej aj „splnomocnený zástupca“) uviedol, že stavebné práce boli dodané subdodávateľsky prostredníctvom zväčša 4 - 5 živnostníkov, niekedy viac, nevedel uviesť mená ani telefónne kontakty živnostníkov,
- všetci vypočítaní svedkovia potvrdili vykonanie stavebných prác, ale nepredložili žiadne doklady preukazujúce ich dodanie spoločnosťou BOLF STOCK,
- podnikatelia, ktorí tvrdili, že práce pre BOLF STOCK vykonali a ktorých čestné vyhlásenia predložil žalobca, nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, neboli uzavreté žiadne zmluvy ani žiadne iné písomnosti v súvislosti s výkonom prác,
- objednávateľia stavebných prác - obnovy bytových domov (predsedníčky spoločenstiev) potvrdili ich vykonanie, ale nepredložili žiadne dôkazy, že tieto práce reálne uskutočnila práve spoločnosť BOLF STOCK, spoločenstvá mali uzatvorenú zmluvu so spoločnosťou THERMASTAV, s.r.o.,
- spoločnosť BOLF STOCK využívala len virtuálne sídlo a nemala potrebné materiálo-technické prostriedky, pričom stavebný materiál a lešenie mal zabezpečovať žalobca,
- BOLF STOCK priznala v daňovom priznaní k dani z príjmov za rok 2013 výnosy vo výške 27.848,86 €, avšak podľa predloženej hlavnej knihy výnosy predstavovali sumu 346.942,96 €. Dodatočné daňové priznania boli podané až po tom, ako správca dane konateľku spoločnosti predvolal na výsluch ohľadne sporných faktúr,
- splnomocnený zástupca nepredložil žiadne faktúry, stavebný denník ani odovzdávacie protokoly za vykonané práce,
- zo žalobcom predložených stavebných denníkov sa nedá identifikovať, ktorá spoločnosť práce vykonala, ani konkrétne mená osôb, ktoré na stavbe pracovali,
- žalobca tvrdil, že so spoločnosťou BOLF STOCK neboli spísané žiadne odovzdávacie protokoly, aj napriek skutočnosti, že tieto sa mali vyhotoviť podľa uzavretých zmlúv o dielo, a že celková cena prác bola v značnej sume (385.072,92 €),
- predmet faktúr je vymedzený len všeobecne; nevyplýva z neho špecifikácia konkrétnych prác ani podpisy kompetentných osôb, ktoré práce odovzdali resp. prevzali,
- tvrdenie zamestnancov stavební, že pre stavebný materiál chodil za spoločnosť THERMASTAV splnomocnený zástupca, nepreukazuje skutočnosť, že stavebné práce uskutočnila spoločnosť BOLF STOCK,
- daňový subjekt uhrádzal záväzky obchodným partnerom v prevažnej miere bezhotovostným prevodom, iba spoločnosti BOLF STOCK bolo vyplatených 84 faktúr v hotovosti (všetky do 5.000 €, spolu 385.072,92 €).

4. V nadväznosti na vyššie uvedené skutočnosti správca dane ustálil, že doklady predložené žalobcom, ktorými osvedčuje dodanie služieb, sú len formálnou stránkou obchodu, nie však potvrdením, že sa obchod uskutočnil s dodávateľom uvedeným na faktúrach. Šetrenie správcu dane preukázalo pochybnosti o reálnom uskutočnení obchodu dodávateľom BOLF STOCK uvedeným na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatňuje odpočítanie dane, pričom žalobca tieto pochybnosti nevyvrátil.

5. Žalovaný rozhodnutím 100666666/2018 zo dňa 5. apríla 2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa stotožnil s postupom správcu dane a s jeho záverom o neuznaní oprávnenosti odpočítania dane v zmysle príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“). Žalovaný uzavrel, že žalobca nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie tovaru, pri ktorom dodávateľovi podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť. Následne odberateľovi

uvedenom na faktúre, t. j. žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) a navrhol rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

7. Nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov žalobca videl v tom, že vo vzťahu k otázke oprávnenosti nároku na odpočet dane vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a skutkový stav je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. c), d), e) a f) SSP).

8. V rozsiahlej žalobe namietal, že správca dane nepochopiteľne hodnotil len obsah čestných prehlásení a k obsahu výpovedí svedkov, ktorí všetci úplne jednoznačne vypovedali o uskutočnení zdaniteľných plnení zo strany spoločnosti BOLF STOCK pre žalobcu, sa správca dane nevyjadril. Žalobca má za to, že v danej veci neexistujú žiadne rozpory vo výpovediach svedkov a jediný, kto bez opory v dôkazoch rozporuje skutkové tvrdenia svedkov, je žalovaný.

9. Poukázal na to, že žalovaný síce svoje rozhodnutie postavil aj na tom, že neboli predložené samostatné protokoly o odovzdaní prác, ale protokoly o odovzdaní stavieb ich generálnym dodávateľom boli riadne odovzdané a z nich vyplývalo aj to, že dielo ako celok bolo zhotovené vrátane jeho častí, ktorou bol ako subdodávateľ poverený BOLF STOCK, pričom samotné vykonanie práce bolo zdokladované aj zápsmi v stavebných denníkoch, ktoré sú úplne presné. To, že neboli spísané ďalšie - duplicitné preberacie protokoly, neznamená z pohľadu posudzovanej veci úplne nič.

10. Namietal tiež, že v danej veci nebol k veci vypočutý zástupca spoločnosti BYP, s.r.o. a od tejto spoločnosti neboli vyžiadané navrhované daňové doklady preukazujúce, že spoločnosť BOLF STOCK vykonávala v sledovanom období aj stavebné práce pre iných odberateľov. Tiež uviedol, že k zdaniteľnému plneniu reálne došlo, dané plnenie bolo realizované medzi dvoma subjektmi registrovanými k DPH, pričom poskytnutie tohto plnenia malo na oboch stranách obchodný význam a ekonomickú podstatu.

11. Doplnil, že v danej veci žalobca nepredložil len faktúru ako dôkaz o realizovaní zdaniteľných plnení, ale aj súbor na seba jednotlivito nadväzujúcich dôkazov, ktoré preukazujú dodanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, čím si žalobca splnil svoje povinnosti preukázať reálne uskutočnenie obchodov a uniesť dôkazné bremeno týchto svojich tvrdení. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je navyše preukázané vystavenými daňovými dokladmi, ktorým nie je možné vytknúť žiadne pochybenie, ako aj dodanými stavebnými denníkmi.

12. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 10. januára 2019. Zotrval na skutkových zisteniach a právnom posúdení veci, ako uviedol v napadnutom rozhodnutí.

13. Žalobca podaním zo dňa 24. júna 2019 predložil správne súdu ako ďalší dôkaz kópiu uznesenia vyšetrovateľa KR PZ Žilina sp. zn. KRP-120/2-VYS-ZA-2018 zo dňa 27. februára 2019, ktoré podľa jeho názoru potvrdzuje relevantnosť ním vyslovených názorov v správnej žalobe, nakoľko aj vyšetrovateľ po vykonanom vyšetrovaní nezistil dôvod na trestné stíhanie zástupcov spoločnosti THERMASTAV s.r.o., pretože z vykonaného dokazovania v trestnom konaní vyplynulo, že posudzované stavebné práce vykonala firma BOLF STOCK, s.r.o. a nezistil žiadny dôkaz, z ktorého by bolo možné dovodiť, že tieto práce uvedená stavebná firma nevykonala.

14. Správny súd rozsudkom č. k. 30S/72/2018-173 zo dňa 19. novembra 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/72/2018-213 zo dňa 3. marca 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP, pretože zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

15. Správny súd konštatoval, že žalovaný sa nezaoberal odvolacími námietkami žalobcu v dostatočnom rozsahu na to, aby ich bolo možné bez ďalšieho označiť za neopodstatnené. Žalovaný podľa správneho súdu v podstate len zopakoval skutkové zistenia a právne závery správcu dane bez toho, aby zákonne konformným spôsobom vyvrátil argumenty žalobcu a vysporiadal sa s nimi.

16. V odôvodnení správny súd konkrétne uviedol nasledovné skutočnosti, pre ktoré považuje skutkový stav za nedostatočne zistený, pričom uvedené nedostatky nariadil žalovanému v ďalšom konaní odstrániť:

- správca dane nevypočul svedkyňu Z. U., ktorá mala v roku 2013 vystavovať dotknuté faktúry, a žalovaný tento nedostatok neodstránil,
- stavebné denníky boli žalobcovi vrátené dňa 30. januára 2017, a preto sa nedá posúdiť, ktorá spoločnosť, resp. osoba vykonala stavebné práce,
- neboli vypočítaní podnikatelia, ktorí čestnými vyhláseniami potvrdili vykonanie prác, ku konkrétnym dodávkam vykonaných prác a k ich rozsahu, pričom v ďalšom postupe bude potrebné predložiť im aj sporné faktúry, či označené práce vykonali v takom rozsahu, ako je v nich fakturované,
- žalovaný sa nevyjadril k výstupom z medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj ako „MVI“), k prerušeniu daňovej kontroly a dĺžke trvania daňovej kontroly, pričom bude potrebné doplniť dokazovanie a k prerušeniu daňovej kontroly predložiť dôkazy - odpovede z MVI s cieľom posúdiť, či je žalobná námietka o neskončení daňovej kontroly v jednoročnej zákonnej lehote a o účelovosti prerušenia daňovej kontroly dôvodná.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

17. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie alebo aby napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol.

18. Sťažovateľ v rámci sťažnostných dôvodov uviedol, že krajský súd vec nesprávne posúdil po právnej stránke, keďže už v priebehu konania dal odpoveď na všetky otázky, ktoré boli predmetom bodu 8 odôvodnenia napadnutého rozsudku. Čo sa týka nevypočítania svedka p. Z. U., ktorá mala podľa výpovede účtovníčky p. D. Z. vystavovať faktúry v roku 2013 uviedol, že takáto výpoveď by nemala relevanciu, keďže otázkou v konaní nie je skutočnosť, kto vystavoval faktúry, ale spornou skutočnosťou je, kto stavebné práce pre žalobcu realizoval. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom správneho súdu, že je potrebné doplniť dokazovanie o výstupy z MVI, pričom sťažovateľ opätovne uviedol chronológiu postupu pri priebehu daňovej kontroly vrátane úkonov súvisiacich s prerušením daňovej kontroly. Predmetom žiadosti o MVI bolo preverenie dodávateľa - obchodnej spoločnosti STOMIX Slovensko s.r.o., konkrétne vypočítanie konateľa spoločnosti, ktorý sa nachádzal v Českej republike. Keďže uvedená informácia nemala v konečnom dôsledku vplyv na posúdenie daňovej povinnosti za predmetné zdaňovacie obdobie, túto informáciu správca dane ani sťažovateľ neuvádzal v predchádzajúcich rozhodnutiach.

19. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že stavebné denníky boli predložené konateľom žalobcu, ktoré na pojednávaní tieto vyhodnotili, že sú bez výpovednej hodnoty, preto na tieto následne neprihliadal. Žalobcom nebola predložená dokumentácia potvrdzujúca, že fakturované práce podľa jednotlivých

faktúr boli vykonané osobou na nich uvedenou. Nebol predložený súpis vykonaných prác, osoba oprávnená konať za dodávateľa (p. Z. Y.) nevedel uviesť mená živnostníkov, ktorí stavebné práce vykonali, nepredložil žiadnu subdodávateľskú faktúru, nakoľko na vykonanie prác nemal materiálo-technické vybavenie, nepredložil protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác, ktoré mal vykonať podľa zmlúv o dielo, nebola predložená ani žiadna iná dokumentácia potvrdzujúca a upresňujúca rozsah vykonaných a vyfakturovaných prác. Žalobcom predložené dôkazy - čestné prehlásenia, zmluvy o dielo s odberateľmi a svedecké výpovede predajcov tovaru pre žalobcu nepotvrdili obchodno-právny vzťah, na základe ktorých mala spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. vykonať stavebné práce pre žalobcu. Vypočutí svedkovia v niektorých prípadoch potvrdili vykonanie prác spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o., táto skutočnosť však nebola preukázaná žiadnymi písomnými dôkazmi. Len ústne vyjadrenie k rozsahu vykonania stavebných prác na základe nahliadnutia do predložených faktúr pre účely posúdenia, či došlo k fyzickej realizácii stavebných prác osobou uvedenou na faktúre je nepostačujúce.

20. K nedostatočnému vysporiadaniu sa s námietkou žalobcu o nezákonnej dĺžke daňovej kontroly žalovaný v kasačnej sťažnosti uviedol, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január až december 2013 sa začala podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku dňa 21. decembra 2015, t.j. v deň uvedený v oznámení zo dňa 20. novembra 2015. Daňová kontrola bola prerušená z dôvodu zaslania žiadosti o MVI v období od 12. októbra 2016 do 14. novembra 2016. Daňová kontrola bola ukončená doručením protokolu z kontroly dňa 5. januára 2017. Je toho názoru, že s touto námietkou sa vysporiadal dostatočne v bodoch 23 a 24 svojho rozhodnutia.

21. Sťažovateľ dodal, že krajský súd už rozhodoval v predmetnej veci rovnakého daňového subjektu len za iné zdaňovacie obdobia rozsudkami sp. zn. 31S/54/2018 a 31S/52/2018, pričom správne žaloby žalobcu zamietol ako nedôvodné.

22. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti žalovaného, ktorá mu bola riadne doručená, písomne vyjadril podaním zo dňa 28. februára 2020, v ktorom uviedol, že podaná kasačná sťažnosť je nedôvodná a neopodstatnená. Napadnutý rozsudok správneho súdu je možné považovať za súdne rozhodnutie vydané na podklade správneho postupu v konaní, úplne a správne zisteného skutkového stavu veci a na základe správneho právneho posúdenia zhromaždených dôkazov. Zároveň poukázal na rozhodnutia toho istého správneho súdu, ktorého výsledok rozhodovania je rovnaký a týka sa len iných zdaňovacích období, napr. 30S/69/2018, 30S/70/2018, 30S/71/2018, 30S/72/2018, 30S/73/2018, ako aj na rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 49/06 zo dňa 14. septembra 2006 a sp. zn. III. ÚS 339/08 zo dňa 25. novembra 2008, ktoré sa týkajú princípu ochrany legitímnych očakávaní.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

23. S účinnosťou od 1. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej

kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného je dôvodná.

25. Kľúčovou spornou otázkou, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, bolo, či boli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 19 ods. 2 zákona o DPH za zdaňovacie obdobie október 2013, konkrétne za stavebné práce vykázané faktúrami vystavenými obchodnou spoločnosťou BOLF STOCK.

26. Pri riešení nastolenej otázky kasačný súd zohľadňoval aj rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu.

27. Kasačný súd zistil, že s rovnakou spornou otázkou sa vo veciach žalobcu a žalovaného zaoberal Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudkoch sp. zn. 4Sžfk/64/2019 zo dňa 10. septembra 2020 a 4Sžfk/32/2020 zo dňa 1. júna 2021 a Najvyšší správny súd Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/65/2019 zo dňa 31. januára 2022, ktorými kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol, keďže v týchto prípadoch správny súd správnu žalobu žalobcu zamietol. Tiež Najvyšší správny súd Slovenskej republiky už v rovnakej veci žalobcu a žalovaného rozhodol, kedy rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/51/2020 zo dňa 2. februára 2022, sp.zn. 6Sžfk/34/2020 zo dňa 2. februára 2022, sp.zn. 2Sžfk/23/2020 zo dňa 2. februára 2022 a sp.zn. 2Sžfk/22/2020 zo dňa 24. februára 2022 vyhovel kasačnej sťažnosti žalovaného, keď správny súd rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Z uvedeného vyplýva, že kasačný súd postupoval vo všetkých obdobných prípadoch jednotne, keď prisvedčil záverom žalovaného o nesplnení podmienok na odpočet DPH zo strany žalobcu. Kasačný súd ani v prejednávanej veci nevzhladol žiadne zásadné odlišnosti od skutkovej a právnej stránky vo veciach vyššie uvedených, ktoré by mu bránili aplikovať závery kasačného súdu na prejednanú vec.

28. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

29. V súlade s § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľa odkazuje preto kasačný súd na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/51/2020 zo dňa 2. februára 2022, s ktorým sa kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu na neho odkazuje:

14. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd vec posúdil správne po právnej stránke, keď zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd videl nesprávny procesný postup finančných orgánov najmä v tom, že nevypočuli pani Z. U., ako osobu ktorá mala v zmysle výpovede účtovníčky spoločnosti BOLF STOCK vystavovať faktúry v roku 2013. Krajský súd žalovanému vytýkal aj tú skutočnosť, že súčasťou spisu nie sú stavebné denníky. Žalovaný podľa názoru krajského súdu nedostatočne vyhodnotil otázku zákonnosti dĺžky daňovej kontroly a na ňu nadväzujúce výsledky medzinárodnej výmeny informácií.

15. Vo vzťahu k sťažnostnej námietke ohľadne výsluchu pani Z. U. sa kasačný súd stotožnil s argumentáciou žalovaného v tom smere, že vykonanie tohto výsluchu by neprineslo žiadny relevantný posun vo vzťahu k vyhodnoteniu zistených skutkových okolností, týkajúcich sa dôvodu nepriznania práva žalobcovi na odpočet dane. Totiž, dôvodom na nepriznanie práva na odpočet dane neboli pochybnosti finančných orgánov ohľadne splnenia formálnych podmienok na odpočítanie dane.

Finančné orgány od žalobcu žiadali, aby preukázal, že deklarované stavebné práce boli vykonané subjektom deklarovaným na sporných faktúrach. V tomto smere krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku bližšie neozrejmil, akým spôsobom by mal výsluch pani Z. U. prispieť k objasneniu údajnej realizácie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK.

16. Z výpovede účtovníčky spoločnosti BOLF STOCK navyše vyplýva, že faktúry boli vystavované na jej pokyn a pokyn splnomocneného zástupcu spoločnosti BOLF STOCK. Kasačný súd preto zastáva názor, že pani Z. U. z pohľadu svojej pracovnej pozície nemohla mať žiadnu vedomosť ohľadne skutočnosti, či spoločnosť BOLF STOCK reálne vykonala deklarované stavebné práce.

17. Ani s posúdením krajského súdu týkajúcim sa stavebných denníkov sa kasačný súd nestotožnil. V tomto kontexte žalobca v žalobných bodoch podľa názoru kasačného súdu nič konkrétne neuviedol. V žalobnej námietke žalobca tvrdí, že protokoly o odovzdaní stavieb boli „generálnym dodávateľom“ (žalobcom) riadne odovzdané. Z týchto protokolov vyplývalo, že dielo ako celok bolo zhotovené a to vrátane časti, ktorou bola „poverená“ spoločnosť BOLF STOCK, pričom vykonané práce boli zdokladované aj zápsmi v stavebných denníkoch, z ktorých možno vyvodíť, že všetky práce fakturované spoločnosťou BOLF STOCK, boli vykonané a ich vykonanie je zdokumentované v stavebných denníkoch.

18. Pokiaľ žalobca tvrdil, že zápisy v stavebných denníkoch dokazujú, že stavebné práce fakturované spoločnosťou BOLF STOCK boli vykonané, tak kasačný súd akcentuje, že podstatou vzniknutých pochybností finančných orgánov boli skutočnosti ohľadne subjektu, ktorý mal stavebné práce údajne dodať. Finančné orgány v rámci daňového konania nespochybňovali, že stavebné práce boli vykonané.

19. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že splnomocnený zástupca BOLF STOCK údajne viedol vlastný stavebný denník o „svojich živnostníkoch“, ktorý však finančným orgánom nikdy nepredložil. Obdobne tvrdil, že nevyhotovovali žiadne odovzdávacie a preberacie protokoly. Túto skutočnosť potvrdil aj zástupca žalobcu, a to aj napriek tomu, že takáto povinnosť vyplývala spoločnosti BOLF STOCK ako zhotoviteľovi zo zmluvy uzatvorenej so žalobcom. Splnomocnený zástupca BOLF STOCK nevedel uviesť ani mená osôb, ktoré mali pre spoločnosť BOLF STOCK údajne subdodávateľsky dodať stavebné práce.

20. Spoločnosť BOLF STOCK podľa stanoviska prezentovaného splnomocneným zástupcom nemala žiadne materiálne - technické ani personálne zabezpečenie; všetko, včítane stavebného materiálu, dodal žalobca. Príjmy z údajného dodania stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK boli priznané až dodatočne, keď sa konateľka spoločnosti dozvedela, že bude vypočítaná finančnými orgánmi vo vzťahu k deklarovaným transakciám so žalobcom.

21. Z vyjadrení žalobcu vyplývajúcich zo žalobných bodov a predložených zmlúv o dielo uzatvorených medzi žalobcom a jednotlivými bytovými spoločenstvami (články I. a VIII.) vyplýva, že žalobca v daňovom konaní predložil len vlastné stavebné denníky (stavebné denníky vedené žalobcom), v kontexte ktorých sa kasačný súd stotožnil s právnym záverom žalovaného ohľadne práva žalobcu na odpočet dane, keďže stavebné denníky vyhotovované žalobcom so zdokladovanými vykonanými prácami nemohli žiadnym spôsobom prispieť k zvýšeniu kredibility jeho tvrdení, týkajúcich sa údajného dodania stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK pre žalobcu.

22. Ani s právnym názorom krajského súdu v súvislosti s výpoveďami živnostníkov sa kasačný súd nestotožnil. Krajský súd v tomto kontexte uvádza, že bude potrebné vypočítať živnostníkov vo vzťahu ku konkrétnym dodávkam a konfrontovať ich so spornými faktúrami.

23. Kasačný súd je totožného názoru ako prezentoval žalovaný, že aj keď svedkovia potvrdili vykonanie prác, skutočnosť, že práce boli dodané pre spoločnosť BOLF STOCK nevedeli preukázať. Uvedené osoby tvrdili, že vykonali stavebné práce, avšak žiadnym relevantným spôsobom nevedeli preukázať zmluvný vzťah so spoločnosťou BOLF STOCK. Podľa ich vyjadrení celý obchod prebehol ústne; bez vystavenia objednávky, faktúry, či iného dokladu. Ako už kasačný súd konštatoval, pochybnosti finančných orgánov nespočívali v dodaní prác, ale v tom, či stavebné práce boli dodané subjektom uvedeným na faktúre. Navyše, finančné orgány rozsah konkrétnych prác živnostníkov, ktoré mali byť údajne dodané pre BOLF STOCK zisťovali už v rámci daňovej kontroly.

24. Nad rámec sťažnostných bodov kasačný súd v tomto kontexte poukazuje aj na čestné vyhlásenia, ktorých kredibilita sa kasačnému súdu javí prinajmenšom sporná. Napríklad, pán P. G., jeden zo svedkov, ktorého čestné prehlásenie predložil žalobca, uviedol, že aj keď podpísal čestné vyhlásenie, spoločnosť BOLF STOCK mu nič nehovorí a medzi ním a pánom Z. Y. bola len ústna dohoda, že keď prácu vykoná, dostane zaplatené.

25. Pozornosti kasačného súdu neunikla ani skutočnosť, že čestné vyhlásenia predložené žalobcom vykazujú veľkú mieru totožnosti nielen v ich obsahu, ale aj vo vzťahu k ich formálnej stránke, a to napriek skutočnosti, že každá z dotknutých osôb tvrdila, že čestné vyhlásenie vyhotovila a podpísala samostatne. Kasačný súd akcentuje aj tú skutočnosť, že splnomocnený zástupca BOLF STOCK tvrdil, že si nevie spomenúť na mená týchto osôb.

26. V súvislosti s dĺžkou daňovej kontroly z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia správcu dane dňa 21.12.2015. Z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 1545000/2016 z 22.9.2016 správca dane v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 103961940/2016 z 22.9.2016. Daňová kontrola bola týmto úkonom správcu dane prerušená od 12.10.2016 do 14.11.2016 (34 dní). Správca dane žalobcu oznámením doručeným dňa 18.11.2016 upovedomil, že pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Doručením protokolu bola daňová kontrola ukončená dňa 5.1.2017.

27. Na základe uvedených skutočností sa kasačný súd stotožnil so záverom žalovaného, že daňová kontrola bola skončená v zákonnej lehote jedného roka odo dňa jej začatia. Lehota na vykonanie daňovej kontroly v dobe počínajúc oznámením prerušenia konania a končiac oznámením odpadnutia dôvodu jeho prerušenia neplynula (§ 61 ods. 5 daňového poriadku). Z administratívneho spisu vyplýva aj tá skutočnosť, že medzinárodná výmena informácií bola realizovaná v lehote podľa článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 z 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (v priebehu 34 kalendárnych dní).

28. Vo vzťahu k vytýkanej absencii výsledkov medzinárodnej výmeny informácií kasačný súd uvádza, že z preskúmaného rozhodnutia nevyplýva, že by žalovaný a konzekventne aj správca dane svoje závery ohľadne nesplnenia podmienok žalobcu na odpočet dane odôvodňovali výsledkami z medzinárodnej výmeny informácií. Kasačný súd nad rámec sťažnostných bodov uvádza, že žalobca v rámci žalobných dôvodov proti záverom medzinárodnej výmeny informácií ani nebrojil.

30. Kasačný súd na rozdiel od správneho súdu je preto toho názoru, že žalobcom predložené dôkazy ani vykonané dokazovanie dostatočne nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie október 2013 skutočne došlo tak, ako to žalobca deklaroval, a preto žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet DPH. Kasačný súd sa v súvislosti s týmto záverom stotožňuje s právnym záverom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedeným v rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/32/2020 zo dňa 1. júna 2021 a odkazuje na neho pre ďalšie konanie správneho súdu:

57. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého vypočul všetkých žalobcom navrhovaných svedkov. Pokiaľ žalobca namietal, že daňový úrad k veci vypočul všetkých svedkov, ale význam a obsah svedeckých výpovedí nezhodnotil podľa jeho predstáv a ani žalovaný nevzal do úvahy jednoznačné výpovede svedkov, ktorí zhodne potvrdzujú, že stavebné práce vykonala spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o. pre ktorú pracovali, kasačný súd uvádza, že vo vzťahu k preskúmanému rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie august 2013 z výpovedí svedkov, ktorí mali stavebné práce, deklarované na sporných faktúrach vykonať ako živnostníci (subdodávatelia) nemožno zistiť, že boli realizované v uvedenom konkrétnom mesiaci a na konkrétnom bytovom dome. Je zrejmé, že správca dane ani žalovaný nespochybnili materiálny základ žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení v zmysle predložených faktúr, ale vzhľadom na výsledky dokazovania vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. daňové orgány spochybnili reálne dodanie deklarovaných plnení osobou uvedenou na faktúrach. Kasačný súd sa preto nestotožnil s námietkou žalobcu poukazujúcou na zmätočnosť a rozpornosť finančných rozhodnutí, keď prvostupňový daňový úrad prijal záver, že zdaniteľné plnenia neboli realizované oproti názoru odvolacieho orgánu ktorý priznal, že vykonanie prác bolo v niektorých prípadoch potvrdené výpoveďami svedkov, pretože tieto tvrdenia neboli preukázané žiadnymi inými dôkazmi. V účtovníctve živnostníkov, ktorí potvrdili vykonanie prác pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. sa nenachádzali žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nemali žiadne zmluvy ani iné písomnosti preukazujúce výkon stavebných prác v mesiaci august 2013.

58. K námietke žalobcu, že krajský súd v rozsudku nezaujal žiadne stanovisko k procesnému návrhu na doplnenie dokazovania vyžiadaním vyšetrovacieho spisu Krajského riaditeľstva PZ v Žiline kasačný súd uvádza, že zásadne nie je úlohou správneho (krajského) súdu, aby zisťoval skutkový stav či nanovo vyhodnocoval dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou naopak je posúdiť okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Kasačný súd zároveň dodáva, že daňové konanie a trestné konanie sú samostatnými konaniami, ktoré sa navzájom síce dopĺňajú, avšak sú na sebe nezávislé.

59. Námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania výsluchu konateľa žalobcu S. S. v daňovom konaní vyhodnotil kasačný súd za nedôvodnú, poukazujúc na ust. § 45 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého má kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia (písm. c/), klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní (písm. e/), vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (písm. f/). Taktiež podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku má kontrolovaný daňový subjekt možnosť vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly a podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve možnosť ich prerokovania so správcom dane. Najvyšší súd v súvislosti s uvedenou námietkou žalobcu poukazuje i na rozsudok sp. zn. 5Sžf 56/2016 zo dňa 1. februára 2018, v ktorom tam konajúci senát prijal právny názor, že: „Svedok môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Správca dane nemôže vypočúvať ako svedka osobu, ktorá je štatutárnym orgánom kontrolovaného daňového subjektu a v prípade, že správca dane predvolal konateľa spoločnosti ako svedka, došlo z jeho strany k administratívne mu pochybeniu, ktoré však nezakladá právo žalobcu uplatňovať si vo veci svedočné.“

60. Kasačný súd považoval za nedôvodnú i námietku žalobcu týkajúcu sa nezákonnosti vedenia daňovej kontroly a nezákonnosti výsledkov uvedených v obsahu protokolu z daňovej kontroly. V posúdení dodržania zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly sa stotožnil so záverom krajského súdu vyjadreným v bode 15. odôvodnenia rozsudku. K tvrdeniu žalobcu, že daňová kontrola v danej veci trvala aj po vyhotovení protokolu, pretože správca dane vykonával dôkazy aj po spísaní protokolu kasačný súd uvádza, že daňová kontrola je ukončená doručením protokolu. Podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku nasledujúci deň po dni doručenia protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole začína vyrubovacie konanie. Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak daňový subjekt podá písomné pripomienky k výsledkom zisteným daňovou kontrolou a predloží dôkazy správca dane vykoná dokazovanie vo vyrubovacom konaní. S poukazom na uvedené, kasačný súd vyhodnotil argumentáciu žalobcu za irelevantnú.

61. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými žalobca v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v administratívnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (ani kasačný) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.“

31. Kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľa odkazuje aj na časť odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžfk/65/2019 zo dňa 31. januára 2022, s ktorým sa stotožňuje:

32. Kasačný súd k vyššie citovaným záverom dodáva, že nespochybňuje možnosť uskutočniť práce subdodávateľsky ako ani to, že zmluva o dielo medzi tvrdeným dodávateľom a ďalšími osobami vykonávajúcimi stavebné práce nemusí byť písomná a vykonanie prác na základe ústnej dohody nie je právnym poriadkom zakázané, avšak to nezabavuje sťažovateľa (pozn. kasačného súdu: v

prejednávanej veci žalobcu) povinnosti preukázať uskutočnenie prác (zdaniteľného obchodu) práve na faktúrach deklarovaným dodávateľom, teda spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Sťažovateľ (pozn. kasačného súdu: v prejednávanej veci žalobca) preto musí znášať následky dôkaznej núdze pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane, do ktorej sa týmto dostal. Sťažovateľ (pozn. kasačného súdu: v prejednávanej veci žalobca) síce tvrdil, že vykonanie prác spoločnosťou skontroloval a tieto napokon aj prevzal, keďže dielo musel odovzdať objednávateľovi prác, toto tvrdenie však nepodložil žiadnymi dôkazmi (nepredložil dôkaz preukazujúci kto, kedy a v akom rozsahu práce vykonal a kto ich prevzal, pričom stavebný denník tieto skutočnosti nepreukazoval) a odvoláva sa najmä na to, že stavebné práce vykonané boli, čo však spochybnené nebolo.

33. Sťažovateľ (pozn. kasačného súdu: v prejednávanej veci žalobca) poukazoval na výpovede svedkov Ľ. G., P. G., K. H., G., S. Q. M. X. E., ktorí zhodne potvrdili, že práce vykonal pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.. Avšak vyššie uvedení podnikatelia nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nedisponovali žiadnymi zmluvami ani inými písomnosťami súvisiacimi s výkonom prác. Svedok P. G. navyše uviedol, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepozná, pozná iba K. Y.É.. Vyššie uvedení svedkovia (Q. L., G.) potvrdili, že za vykonané práce nedostali zaplatené, resp. niektorým boli vyplatené iba zálohové platby. Bez významu nie je ani skutočnosť, že pán Y. dňa 06.06.2016 pred správcom dane nevedel uviesť (a to ani dodatočne) mená osôb, ktoré mali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. stavebné práce vykonať. Spoločnosť BOLF STOCK pritom nemala ani vlastné materiálne - technické zabezpečenie. Napokon aj príjmy z deklarovaného dodania stavebných prác boli vyššie uvedenou spoločnosťou priznané až dodatočne, po začatí daňovej kontroly u sťažovateľa (pozn. kasačného súdu: v prejednávanej veci žalobcu).

34. Svedkovia K. H. M. Z. G. /dodávateľa sťažovateľa (pozn. kasačného súdu: v prejednávanej veci žalobcu)/ tvrdili, že informáciu o tom, že na dodaní prác sa podieľala spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. sa dozvedeli iba z počutia; Z. N. uviedla, že na obnove bytového domu pracoval Z. Y. z firmy BOLF STOCK, s.r.o. jej povedal pán S.; D. H. nevedela, či pán Y. pracuje za spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., ani koľko ľudí mohlo pre túto spoločnosť pracovať na iných bytových domoch. Vzhľadom na skutočnosť vyplývajúcu z obsahu týchto výpovedí možno prisvedčiť záveru správneho súdu, že v danom prípade sa jedná iba o sprostredkované informácie.

35. Vo vzťahu k čestným prehláseniam Y. X., vedúceho predajne GARBIAR Stavebniny, s.r.o. a K. N., ktorí prehlásili, že Z. Y. bol splnomocnený preberať materiál pre firmu THERMASTAV, s.r.o. považoval kasačný súd za potrebné uviesť, že z obsahu týchto nevyplýva, kto je dodávateľom stavebných prác, iba skutočnosť, kto pre sťažovateľa (pozn. kasačného súdu: v prejednávanej veci žalobcu) vyzdvihol stavebný materiál.

36. Pozornosti kasačného súdu neunikla ani skutočnosť, že čestné vyhlásenia predložené žalobcom vykazujú veľkú mieru totožnosti nielen v ich obsahu, ale aj vo vzťahu k ich formálnej stránke, a to napriek skutočnosti, že každá z dotknutých osôb tvrdila, že čestné vyhlásenie vyhotovila a podpísala samostatne. V spojení s vyššie spomínanými závermi (u svedkov H., G., N. M. H. sa jednalo o sprostredkovanú informáciu, pričom svedok P. G. spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepoznal) sa kredibilita predložených čestných vyhlásení kasačnému súdu javí prinajmenšom sporná.

32. V súvislosti s námietkou neprimeraného rozloženia dôkazného bremena kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že podmienky priznania práva na odpočet dane z tovaru daňovníkovi sú upravené v § 49 ods. 1 a) nasl. zákona o DPH, ktorý má pôvod v práve Európskej únie, konkrétne v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“). Aplikácia vnútroštátneho práva je tak podmienená nielen textom vnútroštátneho predpisu, ale najmä textom európskeho práva v medziach interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“). Práve v súvislosti rozhodovacou činnosťou SDEÚ je potrebné pre priznanie práva na odpočet dane rozlišovať splnenie hmotnoprávných a formálnych podmienok daňovým subjektom. Hmotnoprávnymi podmienkami je požiadavka, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a) požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fövällalkozó

Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

33. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí dodanie tovaru a postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

34. Platí pritom, že nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).

35. Vyššie uvedené princípy sa vzťahujú aj na tento prípad, keď správca dane a žalovaný spochybnili preukázanie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočtu dane - dodanie deklarováných služieb, a tým aj deklarovaneho dodávateľa.

36. Lhká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk 15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

37. V prejednávacom prípade žalobca poukazoval na to, že odberateľ potvrdil dodanie služieb a prác, čím mal potvrdiť reálnosť posudzovaného obchodu, kasačný súd však poznamenáva, že daňové orgány nespochybňovali uskutočnenie dodania prác u konečného odberateľa, ale predmetom ich pochybností bolo, že deklarované služby a práce boli vykonané pričinením sa spoločnosti BOLF STOCK. Žalobca počas celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil relevantné dokumenty, ktoré by jednoznačne preukázali uskutočnenie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, pričom mohlo ísť napr. o subdodávateľskú faktúru či o protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác. Aj z uvedených dôvodov sa nemohol kasačný súd stotožniť s právnym názorom správneho súdu, že zistenie skutkového stavu správcom dane a žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

38. Vzhľadom na to, že z hľadiska vymedzenia sťažnostných bodov možno považovať kasačnú sťažnosť za dôvodnú, kasačný súd rozhodol podľa § 462 ods. 1 SSP o zrušení rozhodnutia krajského súdu a o vrátení veci na ďalšie konanie. Kasačný súd sa nestotožnil s právnymi závermi obsiahnutými

v napadnutom rozsudku krajského súdu o tom, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Kasačný súd konštatuje, že pochybnosti finančných orgánov o reálnosti dodania služieb spoločnosťou BOLF STOCK žalobcovi predstavovali relevantný dôvod pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej dane z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet DPH. V ďalšom konaní krajský súd vec opätovne prejedná a rozhodne, pričom bude postupovať v intenciách právneho názoru kasačného súdu.

V.

Záver

39. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd v medziach kasačných námietok sťažovateľa uzatvára, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Keďže správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 1 napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

40. V ďalšom konaní správny súd zohľadní prezentovaný právny názor a bude musieť opätovne vykonať prieskum rozhodnutia žalovaného v tom zmysle, či žalobca uniesol dôkazné bremeno, od ktorého sa odvíja splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

41. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v ďalšom konaní správny súd (§ 467 ods. 3 SSP).

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.